



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 5. September 2023

- E-Mail-Verteiler U 1-

BETREFF **Umsatzsteuer;
Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf die Übertragung
von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes
(§ 13b Absatz 2 Nummer 6 UStG)**

GZ **III C 3 - S 7279/20/10004 :003**
DOK **2023/0713649**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Durch Artikel 12 Nummer 2 i. V. m. Artikel 18 Absatz 4 des Achten Gesetzes zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 24. Oktober 2022 (BGBl. 2022 I Seite 1838) wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2023 § 13b Absatz 2 Nummer 6 UStG neu gefasst. Die bestehende Vorschrift zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wurde auf die Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes (BEHG) ausgeweitet. Die Änderung hat zur Folge, dass bei nach dem 31. Dezember 2022 ausgeführten Übertragungen von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes an Unternehmer der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Absatz 2 Nummer 6 in Verbindung mit Absatz 5 Satz 1 zweiter Halbsatz UStG ist. Die Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten ist eine sonstige Leistung nach § 3 Absatz 9 UStG.

Inhaltsverzeichnis

Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses	2
Anwendungsregelungen	2
Schlussbestimmung	5

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt Folgendes:

Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses

Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 12. Juli 2023 - III C 3 - S 7172/21/10003 :001 (2023/0634468), BStBl I S. 1505, geändert worden ist, wird in Abschnitt 13b.1 Abs. 2 Satz 1 Nummer 8 der Satz 1 wie folgt gefasst:

„¹Übertragung von Berechtigungen nach § 3 Nr. 3 des Treibhausgas-Emissionshandelsgesetzes vom 21.07.2011 (BGBl. 2011 I S. 1475), Emissionsreduktionseinheiten nach § 2 Nr. 20 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes, zertifizierten Emissionsreduktionen nach § 2 Nr. 21 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes, **Emissionszertifikaten nach § 3 Nr. 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes** sowie Gas- und Elektrizitätszertifikaten (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG).“

Anwendungsregelungen

Die Regelungen sind auf Umsätze aus der Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 BEHG anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 ausgeführt werden.

1) Schlussrechnung über nach dem 31. Dezember 2022 erbrachte Leistungen bei Abschlagszahlungen vor dem 1. Januar 2023

Bei nach dem 31. Dezember 2022 erbrachten Leistungen aus der Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 BEHG im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer ist. Entsprechend hat der leistende Unternehmer eine Rechnung auszustellen, in der das (Netto-)Entgelt sowie der Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ (§ 14a Abs. 5 UStG) anzugeben sind. Dies gilt unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1. Januar 2023 vereinnahmt hat oder nicht.

Hat der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teile des Entgelts vor dem 1. Januar 2023 vereinnahmt und hierfür auch eine Rechnung mit offenem Steuerausweis erstellt, hat er die Rechnung(en) über diese Zahlung(en) im Voranmeldungszeitraum der tatsächlichen Ausführung der Leistung zu berichtigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG). Erfolgt keine Berichtigung, schuldet der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG. In der Schlussrechnung sind die gezahlten Abschlagszahlungen nur dann mit ihrem Bruttobetrag (einschließlich Umsatzsteuer) anzurechnen, wenn die Umsatzsteuer bis zum Zeitpunkt der Erteilung der Schlussrechnung nicht an den Leistungsempfänger zurückerstattet wurde.

Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn bei der Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur das um das vor dem 1. Januar 2023 vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Entgelt oder die vereinnahmten Teile des Entgelts geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird (Nichtbeanstandungsregelung). Voraussetzung hierfür ist, dass diese Anzahlung(en) vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe erklärt (= in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in einer Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr angemeldet) und gezahlt wurde(n). In derartigen Fällen sind die Rechnungen, mit denen über die Anzahlungen abgerechnet wurde, nicht zu berichtigen.

2) Berichtigung einer vor dem 1. Januar 2023 erstellten Rechnung über Anzahlungen, wenn die Zahlung erst nach dem 31. Dezember 2022 erfolgt

Wurden für Leistungen aus der Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 BEHG im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG Abschlagszahlungen oder Anzahlungen vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4, § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG). Entscheidend für die Steuerentstehung ist nicht, wann die Rechnung erstellt worden ist, sondern der Zeitpunkt der Vereinnahmung des entsprechenden Entgelts oder des Teilentgelts. Vereinnahmt der leistende Unternehmer das Entgelt oder Teilentgelt für Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG nach dem 31. Dezember 2022, ist hierfür der Leistungsempfänger Steuerschuldner, sofern er ein Unternehmer ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG und Abs. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz UStG). Ist die hierfür vom leistenden Unternehmer erstellte Rechnung vor dem 1. Januar 2023 erstellt worden und wurde die Umsatzsteuer offen ausgewiesen, ist die Rechnung entsprechend zu berichtigen. Erfolgt keine Berichtigung, schuldet der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG.

3) Abrechnungen nach dem 31. Dezember 2022 über Leistungen, die vor dem 1. Januar 2023 erbracht worden sind

Für Leistungen aus der Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 BEHG im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG, die vor dem 1. Januar 2023 erbracht worden sind, ist der leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner. § 13b Abs. 2 Nr. 6 i. V. m. Abs. 5 UStG ist insoweit nicht anzuwenden. Der leistende Unternehmer muss entsprechend eine Rechnung ausstellen, die die in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG vorgeschriebenen Angaben enthält. Hierzu gehört auch die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes sowie des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrags (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG).

4) Berichtigung nach dem 31. Dezember 2022 einer vor dem 1. Januar 2023 erstellten und bezahlten Rechnung über Anzahlungen

Hat der leistende Unternehmer für Leistungen aus der Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 BEHG im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG einen Teil des Entgelts vor dem 1. Januar 2023 vereinnahmt und wurde die Leistung oder die Teilleistung danach ausgeführt, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG). Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer.

Stellt sich nach dem 31. Dezember 2022 heraus, dass die in Rechnung gestellte und vom leistenden Unternehmer vereinnahmte Anzahlung in der Höhe unrichtig war, ist die ursprüngliche Rechnung bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (vgl. Tz. II.1) nur insoweit zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 UStG), als der überzahlte Betrag zurückgezahlt wurde und insoweit die Grundlage für die Versteuerung der Anzahlung entfallen ist.

Entsprechend wird der Leistungsempfänger bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung durch den leistenden Unternehmer hinsichtlich einer berichtigten Anzahlung nur dann Steuerschuldner nach § 13b Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 UStG, soweit ein weiteres Teilentgelt nach dem 31. Dezember 2022 vom leistenden Unternehmer vereinnahmt wird.

Beispiel 1:

Unternehmer A und Unternehmer B vereinbaren eine Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 BEHG im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG. A und B geben monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab. A stellt am 2. Dezember 2022 eine Abschlagsrechnung über 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer aus. Die Rechnung wird von B noch im Dezember 2022 bezahlt. Im Januar 2023 stellt sich heraus, dass der Anzahlung eine falsche Anzahl von Emissionszertifikaten zugrunde gelegen hat. Danach hätte nur eine Anzahlung mit einem Entgelt von 6.000 € in Rechnung gestellt werden dürfen. Der überzahlte Betrag wird B im Januar 2023 zurückerstattet. Die Übertragung der Emissionszertifikate wird im Februar 2023 ausgeführt.

Bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (Tz. II.1.) hat A seine Rechnung dergestalt zu korrigieren, dass nur noch ein Entgelt in Höhe von 6.000 € zuzüglich Umsatzsteuer auszuweisen ist. Die Änderungen gegenüber der ursprünglichen Rechnung hat er in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2023 entsprechend zu berücksichtigen. B hat den in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2022 geltend gemachten Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Januar 2023 entsprechend zu mindern.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch hätte eine Anzahlung mit einem Entgelt von 11.000 € in Rechnung gestellt werden müssen. B zahlt den Mehrbetrag im Februar 2023.

Bei Inanspruchnahme der Nichtbeanstandungsregelung (Tz. II.1.) hat A seine Rechnung dergestalt zu korrigieren, dass sie ein Entgelt in Höhe von 11.000 € enthält. Hinsichtlich der vor dem 1. Januar 2023 geleisteten Anzahlung bleibt es bei der Steuerschuld des A. Die ursprüngliche Besteuerung (A erklärt den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2022, B hat den Vorsteuerabzug in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2022 geltend gemacht) bleibt unverändert. Für die (Rest-)Anzahlung, die im Februar 2023 geleistet wird, ist in der Rechnung nur das (Netto-)Entgelt von 1.000 € anzugeben. Außerdem muss A den B insoweit auf dessen Steuerschuldnerschaft hinweisen. B muss das (Netto-)Entgelt von 1.000 € sowie die Steuer hierauf in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Februar 2023 anmelden und kann gleichzeitig diese Steuer bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

Schlussbestimmung

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht und steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen (<https://www.bundesfinanzministerium.de>) unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Umsatzsteuer - Umsatzsteuer-Anwendungserlass zum Herunterladen bereit.

Im Auftrag